

## ภาษีมรดกกับช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม

### Inheritance Tax and the Dodge that Should not be Overlooked

ดร. ยุทธนา ศรีสวัสดิ์\*

Dr. Yutthana Srisavat

#### บทคัดย่อ

ประเทศไทยได้มีภาษีประเภทใหม่เกิดขึ้นที่เรียกกันว่า “ภาษีมรดก” ซึ่งมีทั้งเสียงสนับสนุนและเสียงคัดค้านด้วยเหตุผลที่แตกต่างกันไป

กฎหมายภาษีมรดกเคยมีการใช้บังคับในประเทศไทยแต่ถูกยกเลิกไปเมื่อประมาณ 70 ปีก่อน ด้วยเหตุผลว่าภาษีที่จัดเก็บได้น้อยแต่มีภาระต้องปฏิบัติมากและจัดเก็บได้จำนวนที่ไม่แน่นอนด้วย ทั้งนี้เนื่องจากขึ้นอยู่กับความตายของเจ้ามรดกในแต่ละปี จนกระทั่งได้มีการเสนออีกในปี พ.ศ. 2557 โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 5-10 ของมูลค่ามรดกส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ได้ผ่านความเห็นชอบจากสภานิติบัญญัติแห่งชาติในที่สุดในปี พ.ศ. 2558

อย่างไรก็ดี กฎหมายฉบับดังกล่าวยังมีข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับช่องโหว่ทางกฎหมายที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้บังคับจริงเพื่อเลี่ยงภาษี เช่น การยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินบางรายการไปยังต่างประเทศ การแปลงสภาพจากทรัพย์สินมีทะเบียนเป็นตลาดของสะสม หรือการโอนทรัพย์สินมรดกเข้าไปให้รุ่นหลาน ดังนั้น ช่องโหว่ที่อาจเกิดขึ้นรวมถึงความเหมาะสมของการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ จึงเป็นประเด็นที่น่าศึกษาผลการใช้บังคับต่อไป

คำหลัก : ภาษี ทรัพย์สิน และภาษีมรดก

#### ABSTRACT

Thailand has enacted "Inheritance Tax," which receives both supports and oppositions from different views. Actually, Inheritance tax had been adopted in Thailand, but abolished about seventy years ago for two main reasons: low revenue and inconsistent amount. In 2014, however, inheritance tax has been proposed again with 5-10% tax rate on the excess of the estate over 100 million baht. Finally, this law passed the National Legislative Assembly in 2015.

---

\* อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสยาม, SJD (Taxation), Southern Methodist University, LL.M. (Taxation), Southern Methodist University M.A. (Diplomacy and International Studies), มหาวิทยาลัยรังสิต นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง)

By the way, this law might have some concerns on tax avoidance, such as transferring some properties to another country, converting the property into collectibles, or deploying generation skipping transfer.

As a result, possible loopholes and suitability of inheritance tax are the interesting issues that we should keep an eye on.

**Keywords:** Estate Tax and Inheritance Tax

เป็นที่ทราบกันดีว่าประเทศไทยได้มีภาษีประเภทใหม่เกิดขึ้นที่เรียกกันเป็นภาษาชาวบ้านว่า “ภาษีมรดก” ซึ่งมีทั้งเสียงสนับสนุนและเสียงคัดค้านด้วยเหตุผลที่แตกต่างกันไป

อย่างไรก็ดี แม้ว่าประเทศไทยจะเคยมีกฎหมายภาษีมรดกมาแล้วตั้งแต่ปี พ.ศ. 2476 แต่กฎหมายฉบับดังกล่าวก็ได้ถูกยกเลิกมาประมาณ 70 ปีแล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่าภาษีมรดกอาจเป็นเรื่องใหม่สำหรับคนไทยในยุคปัจจุบัน ดังนั้นจึงควรนำเสนอบางแง่มุมเพื่อให้มีความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีมรดกในประเทศไทยเพิ่มขึ้นอีกระดับหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งช่องโหว่บางประการที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้บังคับจริง

เนื้อหาในบทความนี้จึงมุ่งเน้นเพียง 3 หัวข้อเท่านั้น ได้แก่ 1) ความเป็นมาของกฎหมายภาษีมรดก 2) สาระสำคัญของ พระราชบัญญัติ ภาษีมรดก 3) ช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม

## 1. ความเป็นมาของกฎหมายภาษีมรดก

โดยทั่วไป ภาษีมรดก คือภาษีที่รัฐจะจัดเก็บเมื่อมีเหตุการณ์เกี่ยวข้องกับความตายและมรดกเกิดขึ้น ซึ่งโดยทั่วไปภาษีมรดกสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภทกว้างๆ คือ ภาษีมรดกที่เก็บจากกองมรดกและภาษีมรดกที่เก็บจากผู้รับมรดก

สำหรับประเทศไทย เมื่อราว 80 ปีก่อนก็มีการตรากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมรดกโดยเฉพาะ ภายใต้ชื่อ “พระราชบัญญัติ อากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476” (1 ปีภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองประเทศโดยคณะราษฎร)

ซึ่งเมื่อพิเคราะห์ตามชื่อและเนื้อหาของบทบัญญัติแล้ว จัดว่าภาษีมรดกตามกฎหมายฉบับนี้จัดเก็บทั้งจากกองมรดกเอง (อากรมรดก) และจากผู้รับมรดกด้วย (การรับมรดก) พระราชบัญญัติอากรมรดกและการรับมรดก พ.ศ. 2476

แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายฉบับนี้ได้ถูกยกเลิกในที่สุดเมื่อปี พ.ศ. 2487 (อีก 11 ปีต่อมา) ด้วยเหตุผลว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บได้น้อยแต่มีภาระต้องปฏิบัติมากและจัดเก็บได้จำนวนที่ไม่แน่นอนด้วย<sup>1</sup> ทั้งนี้เนื่องจากขึ้นอยู่กับความตายของเจ้ามรดกในแต่ละปี

จนกระทั่งอีก 70 ปีต่อมา จึงได้มีการเสนอจึงได้มีการเสนอให้พิจารณาการบังคับใช้ภาษีมรดกในประเทศไทยอีกในปี พ.ศ. 2557 โดยครั้งนี้มากกลับมาภายใต้ชื่อ “ร่าง พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกและภาษีการรับการให้ พ.ศ. ...” ซึ่งท้ายที่สุดสภานิติบัญญัติแห่งชาติก็ได้พิจารณาเห็นชอบเป็นกฎหมายโดยใช้ชื่อว่า “พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558” ในปี พ.ศ. 2558

## 2. สาระสำคัญของ พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก

พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก ฉบับนี้ เมื่อพิจารณาตามชื่อและเนื้อหาของบทบัญญัติแล้ว จัดว่าเป็นภาษีมรดกที่จัดเก็บจากผู้รับมรดกเพียงฝ่ายเดียว ไม่ได้จัดเก็บจากกองมรดกแต่อย่างใด พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

กฎหมายฉบับนี้เกิดขึ้นได้ด้วยเหตุผลการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเมื่อมีการถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทางมรดกโดยไม่มีพยานนั้นก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม จึงสมควรจัดเก็บภาษีตามสมควรจากการรับมรดกที่มีมูลค่าสูงเพื่อนำไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้น แต่ต้องไม่กระทบผู้รับมรดกเกินสมควรด้วย<sup>2</sup> ทั้งนี้ภาษีการรับมรดกจะอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร<sup>3</sup>

ทรัพย์สินที่จะใช้คำนวณเป็นฐานภาษีตาม พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก ฉบับนี้ จะต้องเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียนสามารถตรวจสอบได้ ได้แก่<sup>4</sup>

1. อสังหาริมทรัพย์ทั้งที่อยู่ในไทยและต่างประเทศ
2. หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ทั้งที่อยู่ในไทยและต่างประเทศ
3. เงินฝากหรือเงินลักษณะเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคือหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ เฉพาะที่อยู่ในไทย
4. ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

<sup>1</sup> “ภาษีมรดก(อีกครั้ง?)”, *สรรพากรศาสตร์*, [http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=33](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=33) (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2558).

<sup>2</sup> สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, “รายงานของคณะกรรมการวิสามัญ พิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ...”. [http://library2.parliament.go.th/giventake/content\\_nla2557/d052158-05.pdf](http://library2.parliament.go.th/giventake/content_nla2557/d052158-05.pdf) หน้า 25 (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2558).

<sup>3</sup> พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 6

<sup>4</sup> มาตรา 14

### 5. ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

ทั้งนี้ มูลค่าของมรดก (ภายหลังหักหนี้สินแล้ว) จากเจ้ามรดกรายหนึ่งไม่เกิน 100 ล้านบาท<sup>5</sup> โดยปกติจะเสียภาษีมรดกในอัตราร้อยละ 10<sup>6</sup> แต่ถ้าผู้รับมรดกเป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานจะลดอัตราภาษีเหลือร้อยละ 5<sup>7</sup> และถ้าผู้รับมรดกเป็นคู่สมรสจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด<sup>8</sup>

ตัวอย่างเช่น นายชาวเป็นน้องชายของเจ้ามรดกได้รับมรดกเป็นเงินสดทั้งหมด 110 ล้านบาทโดยไม่มีภาระหนี้สินติดตามาด้วย ดังนั้นนายชาวจึงเห็นว่าต้องนำเงินส่วนเกินซึ่งคิดเป็นเงินจำนวน 10 ล้านบาท เสียภาษีมรดกในอัตราร้อยละ 10 หรือประมาณ 1 ล้านบาท ด้วยเหตุนี้ นายชาวซึ่งได้รับมรดกเป็นเงินสดทั้งหมด 110 ล้านบาท จะมีภาระภาษีมรดก 1 ล้านบาท ทำให้นายชาวได้รับมรดกสุทธิลดเหลือ 109 ล้านบาท

มรดก ฿110,000,000 – เกณฑ์ส่วนเกิน ฿100,000,000 = ส่วนเกิน ฿10,000,000

ส่วนเกิน ฿10,000,000 x อัตราภาษี 10% = ภาษีมรดก ฿1,000,000

มรดก ฿110,000,000 – ภาษีมรดก ฿1,000,000 = มรดกสุทธิ ฿109,000,000

อย่างไรก็ดี ในเบื้องต้นผู้เสียภาษีอาจพยายามหาวิธีหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกโดยการรับโอนทรัพย์สินก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตายก็เป็นได้ แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติยกเว้นการให้โดยเสน่หา การให้ตามหน้าที่ธรรมจรรยาฯ ซึ่งในส่วนนี้เอง จึงมีความจำเป็นต้องแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการรับมรดกด้วย<sup>9</sup>

ดังนั้น การกำหนดภาระภาษีการรับการให้จะช่วยป้องกันไม่ให้หลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดกหากมีการถ่ายโอนทรัพย์สินก่อนที่เจ้ามรดกจะถึงแก่ความตาย โดยกำหนดภาระภาษีการรับการให้ ดังนี้

1. ถ้าผู้รับโอนเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย (แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม) ในกรณีโอนอสังหาริมทรัพย์ก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายโดยไม่มีค่าตอบแทนและทรัพย์สินนั้นมูลค่าเกิน 20 ล้านบาท ผู้โอนซึ่งเป็นผู้มีเงินได้<sup>10</sup> จะต้องเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท หรือรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ไปเลยก็ได้<sup>11</sup>

<sup>5</sup> มาตรา 12

<sup>6</sup> มาตรา 16

<sup>7</sup> มาตรา 16

<sup>8</sup> มาตรา 3(2)

<sup>9</sup> สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, “รายงานของคณะกรรมการวิสามัญ พิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ... พิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ...” [http://library2.parliament.go.th/giventake/content\\_nla2557/d052158-06.pdf](http://library2.parliament.go.th/giventake/content_nla2557/d052158-06.pdf) หน้า 11 (สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2558).

<sup>10</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ

<sup>11</sup> มาตรา 48(4/1)

2. ถ้าผู้รับโอนเป็นบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส ในกรณีโอนทรัพย์สินทั่วไปก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายและทรัพย์สินนั้นมูลค่าเกิน 20 ล้านบาท ผู้รับโอนจะต้องเลือกระหว่างเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของส่วนที่เกิน 20 ล้านบาท หรือรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ไปเลยก็ได้<sup>12</sup>

3. ถ้าผู้รับโอนเป็นบุคคลอื่น ๆ ในกรณีโอนทรัพย์สินทั่วไปก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตายและทรัพย์สินนั้นมูลค่าเกิน 10 ล้านบาท ผู้รับโอนจะต้องเลือกระหว่างเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของส่วนที่เกิน 10 ล้านบาท หรือรวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ไปเลยก็ได้<sup>13</sup>

### 3. ช่องโหว่ที่ไม่ควรมองข้าม

เมื่อมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดกในประเทศไทย ย่อมคาดหมายได้ว่าผู้เสียภาษีกลุ่มหนึ่งจะเตรียมการเพื่อลดภาระภาษีการรับมรดกโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายบางประการ ซึ่งจาก พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดกฉบับปัจจุบันอาจมีข้อสังเกตดังต่อไปนี้

#### 1. การยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปยังต่างประเทศ

ผู้เสียภาษีอาจวางแผนให้เจ้ามรดกถ่ายโอนทรัพย์สินไปยังประเทศที่ไม่มีภาษีมรดก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินฝาก เพื่อหลีกเลี่ยงการใช้บังคับ พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดกในประเทศไทย เนื่องจากกฎหมายเปิดโอกาสให้เงินฝากที่อยู่นอกประเทศไทยไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดก<sup>14</sup> ซึ่งอาจจะเป็นนโยบายภาษีที่กระตุ้นพฤติกรรมทางอ้อมให้เจ้ามรดกเลือกนำเงินไปเปิดบัญชีเงินฝากในประเทศที่ไม่มีภาษีมรดกแทน เพื่อให้ฐานภาษีสำหรับคำนวณภาษีการรับมรดกในประเทศลดลงได้

ด้วยเหตุนี้จึงมีข้อสังเกตว่าการนำเงินไปฝากในต่างประเทศซึ่งได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดกนั้นน่าจะเกิดขึ้นได้ยากสำหรับผู้ยากไร้ ดังนั้นหากภาษีการรับมรดกไม่เปิดช่องให้เงินฝากในต่างประเทศได้รับยกเว้นภาษีก็ย่อมสามารถจัดช่องโหว่ในส่วนนี้ได้

#### 2. การแปลงสภาพจากทรัพย์สินมีทะเบียนเป็นตลาดของสะสม

เมื่อทรัพย์สินที่เป็นฐานสำหรับคำนวณภาษีมรดกนั้นจำเป็นต้องมีทะเบียนเพื่อความสะดวกในการตรวจสอบ เช่น อสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ เป็นต้น<sup>15</sup> ดังนั้น ผู้เสียภาษีอาจวางแผนให้เจ้ามรดกแปลงสภาพทรัพย์สินมีทะเบียนเหล่านั้นเป็นทรัพย์สินไม่มีทะเบียนแต่ยังคงมูลค่า และสามารถแปลงสภาพเป็นเงินสดได้ไม่ยากจนเกินไปเนื่องจากมีตลาดรองรับ เช่น

<sup>12</sup> มาตรา 48(6)

<sup>13</sup> มาตรา 48(7)

<sup>14</sup> มาตรา 14(3) และมาตรา 14 วรรคท้าย แห่ง พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

<sup>15</sup> มาตรา 14 แห่ง พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

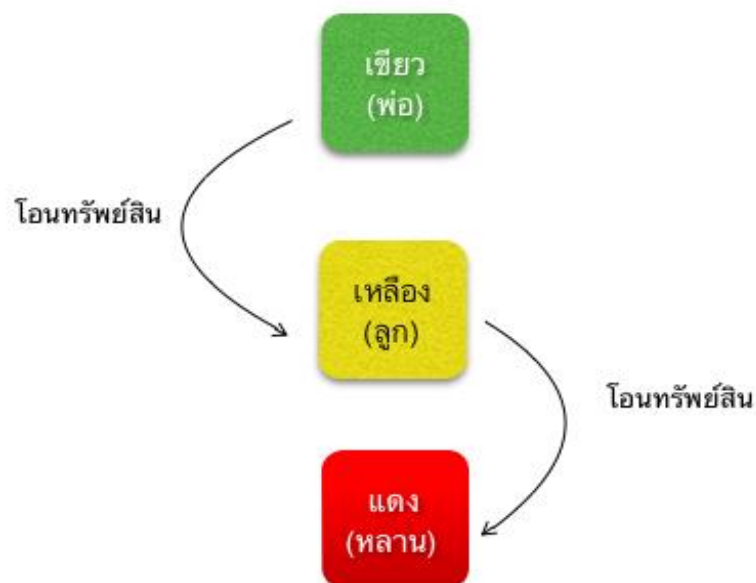
การเปลี่ยนจากเงินฝากเป็นพระเครื่อง หรือเปลี่ยนจากยานพาหนะที่มีทะเบียนเป็นงานศิลปะที่มีชื่อเสียง เป็นต้น เพื่อให้ฐานภาษีสำหรับคำนวณภาษีการรับมรดกในประเทศลดลง

ดังนั้น หากสามารถกำหนดให้ทรัพย์สินมูลค่าสูงไม่มีทะเบียนที่มีตลาดรองรับสามารถเข้ามาอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกได้โดยการเริ่มจัดระบบทะเบียนสำหรับทรัพย์สินมูลค่าสูงเหล่านั้นย่อมช่วยลดช่องโหว่ส่วนนี้ได้

### 3. การโอนทรัพย์สินมรดกข้ามไปให้รุ่นหลาน

ภาษีการรับมรดกนั้น ผู้รับจะเป็นผู้รับภาระภาษีมรดก ดังนั้น เมื่อมีการรับมรดกก็อาจมีภาระภาษีเกิดขึ้น เช่น นายเชียวมีทรัพย์สินเป็นเงินฝากในบัญชีธนาคาร 200 ล้านบาทซึ่งมาจากเงินได้ที่ตนได้เสียภาษีเงินได้ไปแล้วขณะที่ตนยังมีชีวิตอยู่ ต่อมานายเชียวทำพินัยกรรมยกเงินดังกล่าวให้นายเหลียงลูกของตน ซึ่งหากนายเชียวเสียชีวิต เงินดังกล่าวดังกล่าวจึงอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกในฐานะเป็นผู้สืบสันดานในอัตราร้อยละ 5 สำหรับส่วนเกิน 100 ล้านบาท<sup>16</sup>

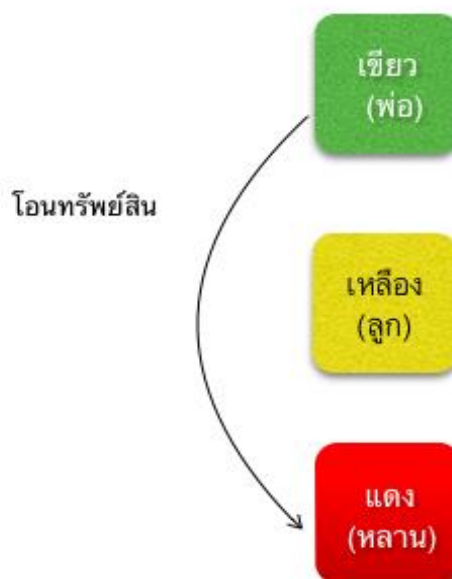
ต่อมานายเหลียงทำพินัยกรรมยกเงินในบัญชีธนาคารที่ตนได้รับจากนายเชียวให้นายแดงบุตรของตนทั้งหมด ซึ่งหากนายเหลียงเสียชีวิตอีก เงินดังกล่าวดังกล่าวอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการรับมรดกอีกครั้งหนึ่งในฐานะเป็นผู้สืบสันดานในอัตราร้อยละ 5 สำหรับส่วนเกิน 100 ล้านบาท<sup>17</sup>



<sup>16</sup> พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มาตรา 16

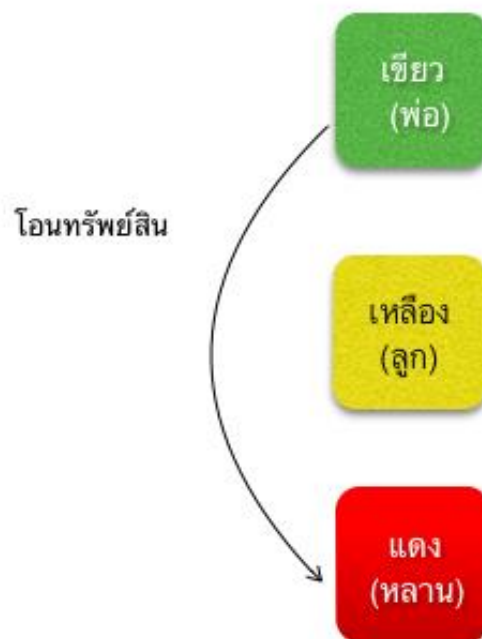
<sup>17</sup> มาตรา 16

ด้วยเหตุนี้ นายเขียวจึงอาจมีการวางแผนภาษีให้ทำการโอนทรัพย์สินข้ามไปยังรุ่นหลานหรือต่ำกว่านั้นเพื่อลดภาระภาษีมรดกไป 1 ชั้น เช่น นายเขียวอาจทำพินัยกรรมยกเงินในบัญชีธนาคาร 200 ล้านบาทข้ามไปให้นายแดงหลานชายของตนโดยตรง ซึ่งถือได้ว่าเป็นผู้สืบสันดานของตนได้เช่นเดียวกัน เพียงเท่านี้ ภาษีมรดกก็จะลดลงไป 1 ชั้น เพราะสามารถข้ามช่วงการรับของนายเหลืองไปได้ 1 ชั้น ทำให้เสียภาษีการรับมรดกในฐานะเป็นผู้สืบสันดานในอัตราร้อยละ 5 สำหรับส่วนเกิน 100 ล้านบาท เพียงครั้งเดียว<sup>18</sup> แทนที่จะต้องเสียภาษีถึง 2 ชั้นตามลำดับสายโลหิต



อย่างไรก็ดี ในบางประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีบทบัญญัติเรื่องภาษีการโอนข้ามรุ่น (Generation Skipping-Transfer Tax) ซึ่งกำหนดว่าหากมีการโอนทรัพย์สินข้ามรุ่นในลักษณะนี้ ถือว่ามีเจตนาเลี่ยงภาษี ดังนั้นจึงต้องมีการเก็บภาษีการโอนในชั้นที่ข้ามไปเสมือนกับว่ามีการโอนมาตามลำดับสายเลือด

<sup>18</sup> มาตรา 16



แต่สำหรับในประเทศไทย แม้จะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดภาระภาษี การรับการให้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีการรับมรดกก็จริง แต่กฎหมายฉบับนี้ไม่มีบทบัญญัติ เกี่ยวกับการโอนข้ามรุ่นมาพิจารณาแต่อย่างใด ดังนั้นอาจมีข้อสังเกตหากผู้เสียภาษีมักการ วางแผนภาษีเพื่อโอนทรัพย์สินข้ามรุ่นให้ผู้สืบสันดานลำดับถัดไปได้

ด้วยเหตุนี้ หากเจตนารมณ์ของกฎหมายคือต้องการให้มีการเสียภาษีการรับมรดก ทุกชั้น การกำหนดมาตรการป้องกันการโอนมรดกข้ามรุ่นก็อาจช่วยลดช่องโหว่เพื่อไม่ให้เกิดผล อันประหลาดได้

## สรุป

พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดกถือเป็นภาษีประเภทใหม่ที่จะเกิดขึ้น ดังนั้นจึงมีความ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะคำนึงถึงความชัดเจนของลายลักษณ์อักษร และผลการใช้บังคับจริงซึ่งมี ผลกระทบต่อกฎหมายที่มีอยู่แล้ว การบังคับใช้กฎหมายจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีความ รัดกุมเพื่อไม่ให้เกิดผลอันประหลาดเมื่อมีการบังคับใช้จริง

ส่วนประเด็นว่าหากมีการใช้บังคับแล้ว มูลค่าของมรดกที่เกิน 100 ล้านบาทรวมถึง ภาษีมรดกอัตราสูงสุดร้อยละ 10 มีความเหมาะสมหรือไม่ การจับเก็บภาษีการรับมรดก ก่อให้เกิดการจับเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนหรือไม่ รวมถึงจะสามารถแก้ไขความไม่เป็นธรรมในสังคม ตลอดจนนำเงินภาษีนั้นไปยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนที่ยากไร้ให้ดีขึ้นได้จริงหรือไม่ นั้น เป็นเรื่องที่ต้องศึกษาต่อไป